Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 30756 du rôle
Inscrit le 28 juin 2012

<u>Audience publique extraordinaire du 22 juillet 2013</u>

Recours formé par
Monsieur ..., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 30756 du rôle et déposée le 28 juin 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Christian Rollmann, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-…, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 27 mars 2012 prise sur réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2005, émis le 3 février 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 27 novembre 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 27 décembre 2012 par Maître Christian Rollmann au nom du demandeur ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Christian Rollmann, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives, à l'audience publique du 8 mai 2013.

A défaut de dépôt de déclaration d'impôt, l'administration des Contributions directes, section des personnes physiques, bureau d'imposition Luxembourg 1, désignée ci-après par « le bureau d'imposition », émit le 3 février 2010 un bulletin de taxation d'office de l'impôt sur le revenu pour l'année 2005 sur base de l'article 217 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'égard de Monsieur ....

Par courrier du 5 mai 2010, réceptionné par le bureau d'imposition le 6 mai 2010, Monsieur... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'Administration des contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », contre la taxation d'office de

ses revenus pour l’année 2005 en contestant le décompte effectué par le bureau d’imposition et en renvoyant quant aux motifs de redressement à sa déclaration pour l’impôt sur le revenu 2005 envoyée en date du 28 avril 2010 au bureau d’imposition.

Par une décision n° C 15906 du 27 mars 2012, le directeur prit position comme suit :

« *Vu la requête introduite le 6 mai 2010 par le sieur..., au nom du sieur ..., demeurant à L-…, pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2005, émis le 3 février 2010 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu la mise en état du directeur des contributions, en vertu des §§ 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts (AO), du 21 juin 2010 et la réponse y relative du réclamant, entrée le 12 août 2010 ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de l'avoir imposé par voie de taxation ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle) ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé, qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le § 217 AO constitue la base légale de la taxation, c'est-à-dire le moyen qui permet au bureau d'imposition qui a épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt, à laquelle les contribuables ne peuvent guère se soustraire (cf. Jean OLINGER, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, in études fiscales nos 81-85, novembre 1989, n°190, page 117 et trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2003, V° Impôts, n° 272 et autre référence y citée) ;

Considérant également que « La taxation des revenus constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités

d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt (cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 340 et autres références y citées). Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération (cf. Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 341 et autres références y citées). La taxation d'office ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents (cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 344). » ;

Considérant que l'instruction du dossier a révélé que la manière de procéder à la taxation du revenu imposable par le bureau d'imposition ne donne pas lieu à critique ;

Considérant que le directeur des contributions doit instruire (§ 204 AO) sur le revenu imposable ; que c'est par la consécration du principe du réexamen intégral et d'office de l'imposition litigieuse dans les dispositions combinées des §§ 204, 243 et 244 AO que le législateur a exprimé sa volonté qu'aucun impôt que celui qui est légalement dû ne puisse être réclamé au contribuable ; que rien ne s'oppose donc à ce que le réclamant présente dans le cadre de sa réclamation des éléments nouveaux, sous réserve d'abattements ou de bonifications à accorder sur demande, tendant à apporter des modifications à sa déclaration d'impôt ;

Considérant qu'en l'espèce, le réclamant a demandé le redressement de l'imposition litigieuse sur base des données concernant ses revenus et dépenses, couchées sur des formulaires de déclaration pour l'impôt sur le revenu des années en cause et de certaines pièces justificatives, annexées à sa lettre de réclamation ;

Considérant, à titre d'éclaircissement, que la Cour administrative (jugement du 19 février 2009, n° 24907C) a fait comprendre «qu'il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt. Dans le cadre de la

preuve à rapporter ainsi, les déclarations ne bénéficient d'aucune présomption de véracité. (trib. adm. 12 février 2003, Pas. adm. 2008, voir Impôts, n° 380). »

Considérant que s'il est loisible au contribuable, sous l'empire de la loi générale des impôts, de s'opposer à une surtaxe, il lui incombe toutefois d'infirmer la taxation par des allégations circonstanciées qui permettent, dans le cadre du § 243 AO, de mieux asseoir l'impôt ;

Considérant d'abord, qu'en application de l'article 93 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), les dispositions des articles 16 à 60 L.I.R., concernant le bénéfice commercial, sont également applicables à l'endroit du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale, dont la profession de médecin-dentiste qu'exerce le réclamant ;

Considérant qu'en l'espèce, le directeur de l'administration des contributions avait invité le réclamant en date du 21 juin 2010 « à présenter les originaux des dépenses d'exploitation déclarées, y compris les acquisitions amortissables ainsi que le carnet de bord de la voiture » ;

Considérant que le réclamant a présenté pour chaque poste des frais professionnels une feuille qui reprend simplement le nom du fournisseur, un montant, une rubrique « suivant notre déclaration » avec le total des dépenses, sans aucune date ; que les dépenses d'exploitation se composent de 48 rubriques différentes, dont 13 rubriques contiennent une sous-rubrique intitulée « pièces manquantes » ; que l'instruction sommaire des pièces et documents remis a révélé que le réclamant n'a pas toujours documenté les dépenses déclarées par la présentation de factures ; qu'il a comblé certaines de ces lacunes en joignant un extrait bancaire, censé servir de preuve ; que s'il documente par ce biais une charge, néanmoins il ne fournit pas la preuve qu'il s'agit effectivement d'une dépense d'exploitation, provoquée exclusivement par sa profession libérale ; qu'il en est de même d'un paiement sur base d'un rappel, qui ne contient aucune autre précision pour désigner plus précisément ce qui a été acheté ;

Considérant qu'il se dégage encore de l'examen des justificatifs remis que le réclamant a établi le bénéfice provenant de l'exercice de sa profession libérale de médecin-dentiste d'après le mode simplifié prévu à l'article 18 alinéa 3 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) et au règlement grand-ducal du 3 décembre 1969 en portant exécution, applicables aux bénéfices provenant de l'exercice d'une profession libérale en vertu de l'article 93 L.I.R.;

Qu'aux termes de l'article 18 alinéa 3 L.I.R. et de l'article 2 alinéa 1 du règlement grand-ducal du 3 décembre 1969 en portant exécution, applicables, en vertu de l'article 93 L.I.R. aux bénéfices provenant de l'exercice d'une profession libérale pour autant que ces bénéfices ne sont pas déterminés d'après l'article 18, alinéa 1er L.I.R., les dispositions de l'article 108 L.I.R. prévoyant que les recettes et les dépenses sont à attribuer à l'année d'imposition au cours de laquelle elles ont eu lieu, sont applicables par analogie ;

Considérant que même si le réclamant n'est pas obligé de tenir une comptabilité en partie double, il n'en reste pas moins qu'il est susceptible, en exécution du § 160 alinéa 2 AO, d'enregistrer de manière continue ses recettes et ses dépenses (Wer nach den bei der letzten Veranlagung getroffenen Feststellungen Reineinkünfte gehabt hat, die eine gewisse vom Minister der Finanzen zu bestimmende Grenze überschreiten, ist verpflichtet, seine Einahmen und Ausgaben fortlaufend aufzuzeichnen und alljährlich eine Zusammenstellung über sein Vermögen anzufertigen) ;

Considérant qu'il y a lieu d'analyser si les montants déclarés constituent des dépenses d'exploitation au sens de l'article 45 L.I.R. aux termes duquel ne sont déductibles que les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise alors qu'en vertu de l'article 12 L.I.R. les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable ne sont pas déductibles, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou son activité ;

Considérant encore que les pièces et documents remis ainsi que les feuillets volants, ne portent aucune date d'encodage, et que, du point de vue de la seule forme, ils ne suffisent pas aux exigences d'un enregistrement continu des recettes et des dépenses en due forme ;

Considérant que l'examen plus succinct des différents postes de frais professionnels, détaillés plus précisément à l'annexe 2 qui fait partie intégrante de la présente décision, a mené aux conclusions suivantes :

1) En ce qui concerne les frais des locaux occupés :

Considérant que le réclamant verse un seul loyer pour l'ensemble de son habitation qu'il occupe ensemble avec son épouse et ses deux enfants et son cabinet dentaire pour lequel il n'a engagé aucun autre personnel ; qu'il y a lieu d'admettre un départage des frais communs (« primes d'assurance », « enlèvement d'ordures », « électricité », « frais divers », « loyer ») ; à raison de 50 pour cent pour le cabinet dentaire ; que d'ailleurs l'assurance contre l'incendie que le réclamant a déclarée dans la rubrique « entretien, réparation immeuble » se monte à … euros alors qu'il ne présente des pièces à l'appui que pour une somme de … euros et qu'il ajoute sub « pièces manquantes » les montants de …, respectivement de … et … euros ; que les quittances et factures présentées documentent l'achat d'articles tels que cadres, minialarm, couleurs, télécommande parking, mitigeurs, etc. sans en établir la relation directe et exclusive avec son cabinet dentaire ; qu'il en est de même des quittances d'un total de … euros déduites dans la rubrique « frais divers » (boules de Noël, guirlandes, cadres, tête de douche, encre) ; que partant, ces frais ne sont pas déductibles à titre de dépenses d'exploitation ;

2) En ce qui concerne les fournitures et travaux extérieurs :

Considérant que le réclamant a présenté une liste d'achat de fournitures dentaires d'un total de ... euros dont l'inscription ne respecte aucun ordre chronologique, de sorte à rendre le contrôle des documents fastidieux ;

Considérant que si le réclamant a remis une confirmation de commande portant sur un montant de ... euros sans toute autre indication ou remarque concernant un règlement, ce document, qui n'est pas l'équivalent d'une facture définitive, n'a pas de force probante en ce qui concerne la livraison et le paiement effectifs du matériel de sorte que le montant déclaré n'est pas déductible ; qu'il en est de même des factures d'un montant de ... et ... euros qui ne portent aucune marque qui en indiquerait la date du règlement et dont le rattachement à une année d'imposition spécifique ne se laisse pas établir ;

Considérant que le réclamant a joint une copie d'une facture du 30 mars 2005, dont l'échéance a été fixée au 29 avril 2005, d'un montant de ... euros portant clairement la mention « facture annulée » ; que s'il a joint un extrait bancaire documentant le versement d'un acompte de ... euros, néanmoins il y a lieu de relever que le solde de ... euros n'a pas été réglé et qu'il n'y a pas de raison de mettre en doute le fait que la facture a effectivement été annulée ; que dès lors le montant déclaré n'est pas déductible ; que le réclamant a reçu une facture de « advanced dental diagnostics » de ... euros dont un montant de ... euros était déjà réglé ; que seul le solde de ... euros est susceptible d'être déduit au cours de l'année litigieuse, comme il ne ressort pas des pièces à l'appui remises que l'acompte ait été versé au cours de l'année litigieuse ; qu'un montant de ... euros formant la partie (20%) non remboursable d'un médicament (Nurofen) au remboursement d'une prescription médicale par une caisse de maladie n'est pas considéré comme constituant une dépense d'exploitation ;

Considérant que même si le total des frais de prothèse n'est documenté par aucune facture, il n'en reste pas moins que le montant déclaré de ... euros reste déductible le montant étant appuyé par des avis de débit bancaires qui se rapportent tous à l'année litigieuse et les frais étant, de par leur nature, exclusivement professionnels ;

Considérant que le réclamant déduit un montant de ... euros dans la rubrique des pourboires et indemnités au personnel occasionnel ; qu'aucune pièce à l'appui n'ayant été fournie ni aucune explication ne se trouvant en annexe, ce montant n'est pas déductible ;

3) En ce qui concerne le transport du réclamant:

Considérant que le réclamant a déclaré des frais de voiture privée d'un montant de 4.946,45 euros, dont une part professionnelle d'un tiers, soit ... euros : que sous une rubrique « parking pour clients », il a encore déduit un montant de ... euros ; que l'usage de ce parking n'étant toutefois pas clairement défini, il y a lieu de l'attribuer à une utilisation personnelle ;

Considérant que le réclamant n'a pas présenté un carnet de bord ; que suivant les indications inscrites sur la déclaration litigieuse pour l'impôt sur le revenu l'adresse privée coïncide avec son adresse professionnelle ; qu'il n'a pas motivé l'emploi de la voiture privée pour des besoins professionnels ;

Considérant que le règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 46 numéro 9 L.I.R. tel qu'il a été modifié par le règlement grand-ducal du 28 février 1999 n'admet la déduction des dépenses en rapport avec le déplacement du contribuable entre son domicile et le lieu de son activité qu'à concurrence d'une déduction forfaitaire qui est fonction de l'éloignement entre le chef-lieu de la commune du domicile et de celle de son lieu de travail; qu'en l'espèce le réclamant habitant à Luxembourg et exerçant sa profession libérale à Luxembourg a droit au minimum forfaitaire de ... euros couvrant lesdits déplacements ;

4) En ce qui concerne la participation à des congrès et séminaires de perfectionnement :

Considérant que le réclamant a dressé un tableau pour illustrer les dépenses de ... euros pour participer à des congrès et séminaires de perfectionnement ; que néanmoins, le total des montant appuyés par des pièces probantes ne s'élève qu'à la somme de ... euros ; que tous les frais de séjour et d'hébergement ont été calculés forfaitairement tandis que la majeure partie des frais de déplacement et de participation déclarés ne sont pas documentés par des justificatifs concluants ; qu'aucune explication n'a été fournie concernant ces lacunes et omissions ;

5) En ce qui concerne d'autres frais:

Considérant que les frais pour annonces de ... (dont pièce manquante ... euros) se composent notamment de cadeaux pour communions, l'achat de 24 bouteilles de champagnes, un don de ... euros à une association à l'étranger et d'autres frais pour lesquels une relation exclusive avec la profession de dentiste n'a pas pu être établie ;

Considérant que le réclamant a déduit sub « fournitures pour nettoyage » un forfait de 9 x 52 euros ainsi qu'un montant de ... euros concernant l'achat d'une crème de beauté « crème de la mer » et qu'il fait valoir une « pièce manquante » de ... euros ; que dans la rubrique « nettoyage linge » il a opéré une déduction forfaitaire de ... euros et un montant de ... euros sur base d'un simple avis de débit bancaire sans aucun autre détail ; qu'une seule quittance de ... pour le nettoyage à sec de vêtements blanc est susceptible de constituer une dépense d'exploitation ;

Considérant que les positions « réparations instruments » (... euros) et réparations mobilier » (... euros) ne sont pas documentés mais rangent sub l'intitulé « pièce manquante » ;

Considérant que le réclamant a déclaré des frais de représentation d'un montant total de ... euros dont une part privée de ... euros, soit ... euros ; que les pièces annexées

consistent en des tickets de restaurants sans aucune observation ou remarque ; que dès lors la nature professionnelle des frais déclarés n'a pas été établie ;

Considérant que le réclamant a demandé la déduction d'un total de … euros (dont … euros sans justificatifs) concernant des frais « d'installation électrique » ; que les factures jointes renseignent l'achat de lampes électriques, l'acquisition de « 2 œufs, haus design », la réparation d'une machine à laver, l'acquisition de matériel de décoration et d'un pèse-personnes ; que la nature professionnelle des dépenses ci-avant n'a pas été établie non plus ; que le montant des dépenses d'exploitation déductibles se chiffre à … euros ;

Considérant que le réclamant a fait valoir des frais d'acquisition d'un téléphone cellulaire de … euros y compris l'achat d'une batterie par vente au comptoir ; que l'utilisation exclusivement professionnelle de ce portable n'ayant pas été démontrée, la dépense y relative n'est pas susceptible de ranger parmi les dépenses d'exploitation déductibles ; qu'il en est de même des frais déclarés sous les rubriques « système informatique », « installation site », « frais de décoration » et « parking pour clients » ;

Considérant que le réclamant a dès lors déclaré des dépenses d'exploitation qui ne peuvent être admises à la déduction pour le motif qu'il n'a pas été démontré à suffisance de preuve soit qu'elles aient été effectivement payées au cours de l'année litigieuse, soit qu'elles aient été provoquées exclusivement par l'exercice de la profession libérale ; que, de plus, l'annotation des recettes et des dépenses ne suffit pas aux exigences d'un enregistrement continu en due forme ;

Considérant qu'en ce qui concerne l'octroi d'un abattement forfaitaire de revenu imposable pour charges extraordinaires que le réclamant a demandé dans le cadre de sa réclamation, il y a lieu de retenir que les abattements pour charges extraordinaires ne sont accordés que sur demande et que le contribuable doit attirer l'attention du bureau d'imposition sur les faits dont il espère un allégement d'impôt ; que si la demande n'est ni une manifestation de volonté ni une formalité mais une allégation au sens des charges de procédure, en revanche elle doit être antérieure au bulletin d'impôt et ne peut plus être suppléée au contentieux ;

Considérant par ailleurs que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (C.E. arrêts du 11.4.1962, n°5742 ; du 13.12.1968 n° 5611 et n° 5446 ; du 8.12.1970, n° 6042 ; du 20.2.1975, n° 5937, jugement Tribunal administratif du 19.06.2000, no 11295 du rôle) ;

Considérant que le redressement de l'impôt sur le revenu de l'année 2005 et le détail des ajustements entrepris concernant les dépenses d'exploitation font l'objet des annexes 1 et 2 qui constituent des parties intégrantes de la présente décision;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme, réformant in pejus,

fixe l'impôt sur le revenu dû pour l'année 2005, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, à ... euros,

renvoie au bureau d'imposition pour exécution.

C 15906

Annexe 1

Redressement de l'imposition pour le revenu de l'année 2005

Bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale

Total des revenus nets

Dépenses spéciales
Intérêts débiteurs
Primes d'assurance article 111 L.I.R.
Prévoyance-vieillesse article 111bis L.I.R.
Cotisations selon article 110 L.I.R.

Total des dépenses spéciales

Revenu imposable

Revenu imposable ajusté
Revenu à imposer suivant le barème
Classe d'impôt 2.2

Impôt sur le revenu suivant barème
Contribution au fonds pour l'emploi
Montant total dû

C 15906

Annexe 2

Bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale	déclaré	admis	
Honoraires suivant relevé de l'Union des Caisses de maladie			
Personnes non affiliées à une caisse de maladie			
Frais de locaux, entretien et réparation total 2 123,39			caractère exclusivement professionnel pas établi
Frais de locaux (total assurance 1 557,34)			admis à raison de 50 pour cent
Loyer (total 24 700)			admis à raison de 50 pour cent
Electricité (total 4 302,20)			admis à raison de 50 pour cent
Enlèvement ordures (total 358,20)			admis à raison de 50 pour cent (sans pièces à l'appui)
Frais divers			caractère exclusivement professionnel pas établi
Fournitures dentaires			voir motifs de la décision
Prothèses			
Analyses			
Achats vêtements professionnels			
Indemnité personnel occasionnel, pourboires			voir motifs de la décision
Comptabilité			
Frais de voiture			voir motifs de la décision
Assurance risque professionnel			
Congrès, séminaires			voir motifs de la décision
Annonces			voir motifs de la décision
Téléphones (total 4 412,64)			
Affranchissements et ports			
Frais de recouvrement honoraires			
Fournitures pour nettoyage			
Nettoyage linge et vêtements professionnels			
Réparations instruments et outillage			voir motifs de la décision
Réparations mobilier			voir motifs de la décision
Livres et périodiques professionnels			
Cotisations professionnels			
Lecture pour salle d'attente			voir motifs de la décision
Intérêts des emprunts professionnels			
Amortissements			
Nouvelles acquisitions			
Frais de représentation			voir motifs de la décision
Installation électrique			voir motifs de la décision
Frais de représentation			voir motifs de la décision
Dédommagement vêtements clients			
Fournitures			voir motifs de la décision
Fournitures d'hygiène			
Logiciel			
Frais d'équipement			voir motifs de la décision
Fournitures d'implants			
Frais de stérilisation			
Matériel de bureau			
Frais de bureau			
Fournitures pour laser			
Système informatique			voir motifs de la décision
Installation site			Visa pour www.elementsinfo.com, sans facture

Frais de litige (pas de preuve d'un litige professionnel)		
Frais de décoration (caractère professionnel exclu)		voir motifs de la décision
Installation téléphone		voir motifs de la décision
Parking pour clients		voir motifs de la décision
Bénéfice provenant d'une profession libérale		»

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 28 juin 2012, Monsieur... a fait introduire un recours en réformation, sinon en annulation contre la décision directoriale précitée du 27 mars 2012.

Quant à la compétence d'attribution du tribunal administratif pour statuer sur le présent recours, il résulte d'une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre des bulletins de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal contre la décision directoriale du 27 mars 2012. Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le recours en réformation est partant recevable pour avoir été par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur reproche au directeur de ne pas avoir fait droit à l'ensemble de ses contestations exposées dans sa réclamation tendant à voir reconnaître les frais présentés par lui, à savoir « les frais de locaux, entretiens et réparation », les « frais de locaux », les « fournitures dentaires », les « congrès, séminaires », les « livres et périodiques professionnels », les « fournitures », « frais de bureau », « fournitures pour laser » et le « système informatique », au titre de dépenses d'exploitation, qui devraient pouvoir être déduits au titre de l'article 45 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après abrégé « *LIR* ».

Le délégué du gouvernement soutient qu'à défaut par Monsieur... d'avoir tenu une comptabilité régulière, il aurait mis l'administration fiscale dans l'impossibilité de vérifier la réalité des dépenses invoquées par lui et que de ce fait, leur lien exact avec son activité professionnelle n'aurait pas été établi. Le délégué du gouvernement estime que la présomption de régularité telle que prévue à l'article 208 AO ne produirait plus d'effet en l'espèce puisque la comptabilité régulière afin de vérifier ces informations feraient défaut. Finalement, les frais déclarés sembleraient disproportionnés, voire exagérés et devraient de ce fait être diminués en proportion ou être écartés.

Il échet de relever liminairement que le bureau d'imposition, à la suite de la décision directoriale du 27 mars 2012 et conformément à cette décision, a opéré, par un

bulletin rectificatif du 5 avril 2012 émis en vertu des paragraphes 228 et 301 AO, un redressement de la taxation d'office du 3 février 2010. Il convient encore de relever que le montant des produits de l'activité du demandeur n'a pas été mis en question par le directeur, de sorte que le différend actuellement soumis au tribunal porte sur la seule question de la réalité et de la déductibilité des postes de dépenses visés à l'annexe 2 de la décision du 27 mars 2012, telle que citée ci-avant, le directeur décidant de n'admettre la déduction de ces frais en tant que dépenses d'exploitation que dans la mesure où la preuve documentaire de la réalité et de la déductibilité de ces frais est rapportée, de manière qu'aucune incertitude sur le quantum des recettes du demandeur ne se trouve alléguée en cause. Le constat a d'ailleurs été confirmé par le mandataire du demandeur à l'audience du 5 mai 2013, qui a précisé que le présent recours est strictement limité à la réalité des dépenses d'exploitation tel que figurant aux points 1, 2, 7, 15, 24, 34, 41, 42 et 43 de l'annexe numéro 2 de la décision ministérielle telle que numérotée par le demandeur.

Aux termes de l'article 91 LIR (1) « *Est considéré comme bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale le revenu net provenant des activités ci-après désignées, lorsque ces activités sont exercées d'une façon indépendante* : « 1. […] *l'activité professionnelle des* […] *médecins-dentistes,* […] ».

Il s'ensuit que le revenu tiré de l'activité professionnelle des médecins-dentistes, exercée de manière indépendante, est à considérer comme bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale.

Par ailleurs, conformément à l'article 93 LIR, « […] *les dispositions des articles 16 à 60 sont applicables à l'endroit du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale pour autant qu'elles soient compatibles avec les conditions d'exercice de la profession libérale* ».

Le régime des dépenses d'exploitation est prévu à l'article 45 (1) LIR en vertu duquel « *Sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise* » est rendu ainsi applicable au revenu tiré de l'activité professionnelle des médecins-dentistes.

Au titre du régime des dépenses d'exploitation, il échet d'avoir également égard à l'article 12, 1. LIR qui dispose que « […] *ne sont déductibles* […] *les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité* ».

Par ailleurs, en ce qui concerne la charge de la preuve au cours de la procédure contentieuse se déroulant devant le tribunal administratif, - conformément à l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives - la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable.

Dès lors, en ce qui concerne plus particulièrement la question de la déductibilité de dépenses d'exploitation, il appartient non seulement au contribuable de rapporter la preuve de l'existence matérielle de ces dépenses, c'est-à-dire que les dépenses alléguées ont causé une diminution effective de son patrimoine, mais encore la preuve, ainsi que le relève à bon droit le délégué du gouvernement, de la relation économique de la dépense alléguée avec la catégorie de revenu choisie.

En application des articles 12 et 45 LIR, il appartient dès lors au demandeur qui entend déduire de ses recettes provenant de l'exercice de la profession de médecin-dentiste de rapporter la preuve que les frais mis en avant se rapportent exclusivement à l'exploitation de l'entreprise.

Quant aux moyens de prouver les faits relevés ci-avant, le tribunal est amené à retenir, à l'instar du délégué du gouvernement, qu'il résulte de la lecture combinée du paragraphe 161 (1) 1. AO et de l'article 91 LIR que si les membres de professions libérales, et notamment les médecins-dentistes sont en principe obligés de tenir une comptabilité régulière, l'administration fiscale peut, par voie de tolérance, autoriser une comptabilité simplifiée, laquelle doit néanmoins, conformément au paragraphe 162 AO respecter certaines règles d'établissement des recettes, comprenant notamment l'obligation de tenir un livre de recettes présentant des inscriptions continues, non interrompues et exhaustives (« *Die Eintragungen in die Bücher sollen fortlaufend, vollständig und richtig bewirkt werden. Der Steuerpflichtige soll sich einer lebenden Sprache und der Schriftzeichen einer solchen bedienen* »), l'importance de telles inscriptions continues et complètes étant encore soulignée à l'alinéa 4 du paragraphe 162 AO (« *Die Bücher sollen, soweit es geschäftsüblich ist, gebunden und Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein* »), ainsi qu'à l'alinéa 6 du même paragraphe (« *Belege sollen mit Nummern versehen und gleichfalls aufbewahrt werden* »). Il résulte encore du paragraphe 217 (2) AO qu'à défaut de respecter une telle comptabilité, le contribuable s'expose – comme cela a été le cas en l'espèce – au risque d'une taxation d'office.

En ce qui concerne la charge de la preuve au niveau de la réclamation auprès du directeur, la comptabilité qui est régulière d'un point de vue formel bénéficie d'une présomption de régularité quant au fond. A défaut de respecter les conditions de régularité formelle la comptabilité perd sa force probante.

Il résulte des dispositions qui précèdent que Monsieur..., s'il n'était obligé de tenir une comptabilité correspondant aux normes et usages comptables tels que prévus par certaines dispositions de droit commercial luxembourgeoise, aurait néanmoins dû tenir une comptabilité simplifiée et ainsi procéder notamment à une inscription continue des écritures comptables. S'il est vrai que le demandeur n'a pas fait parvenir une telle comptabilité simplifié au tribunal, de sorte que la présomption de véracité ne joue pas en l'espèce, il n'en reste pas moins qu'il a versé des pièces dans le but d'établir le caractère exhaustif des frais qu'il affirme avoir dépensés au cours de l'année 2005. Le tribunal étant en possession de telles pièces, procèdera à l'analyse de la véracité de ces frais ci-

dessous, étant entendu qu'au regard des prinicpes retenus ci-avant, le demandeur a la charge de la preuve de la déductibilité des frais.

Dans ce contexte, il convient encore de relever que si le tribunal est certes investi du pouvoir de statuer en tant que juge du fond et qu'il est ainsi investi du pouvoir de substituer à une décision administrative jugée illégale sa propre décision, il n'en demeure pas moins que s'il est saisi d'un recours contentieux contre un acte déterminé, l'examen auquel il doit se livrer s'effectue en principe dans le cadre des moyens invoqués par la partie demanderesse pour contrer les points spécifiques de l'acte déféré faisant grief, sans que son contrôle ne consiste à procéder à un réexamen général et global de la situation fiscale du contribuable. Il s'ensuit qu'il incombe au demandeur en réformation de fournir à l'appui de sa requête des éléments suffisamment précis pour permettre, le cas échéant, l'exercice utile de ce pouvoir de réformation[1].

Quant aux frais de locaux, entretiens et réparation

Dans sa déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2005, entrée en date du 29 avril 2010 à l'administration des contribution directes, c'est-à-dire suite à une taxation d'office pour ces même revenu de l'année 2005 et tel que retenu par le directeur dans sa décision du 27 mars 2012, le demandeur a déclaré dans la rubrique « entretien, réparation » des frais à hauteur de … EUR, dont une part professionnelle de 66%, d'un montant de … EUR. Néanmoins, le directeur a considéré que le demandeur n'aurait pas établi le caractère exclusivement professionnel de cette dépense, de sorte qu'aucune déduction à titre de dépenses d'exploitation n'a été admise pour ce poste.

Dans le présent recours, le demandeur présente une somme d'un montant global de … EUR, documentée par treize factures et tickets de caisse payés, versés en tant que pièces et numérotés de 1.1 à 1.13, qu'il entend déduire de ses recettes professionnelles de l'année 2005 en tant que dépenses d'exploitation pour frais de locaux, entretiens et réparation. Le demandeur se plaint du fait que sa bonne foi serait remise en cause et qu'au moment des réfections de ses locaux aucune possibilité ne lui aurait été donnée afin de démontrer la nature des travaux en question.

Le délégué du gouvernement conteste la déductibilité du montant de … EUR au motif que le demandeur resterait en défaut de prouver le lien de ces dépenses avec son activité professionnelle puisque les articles figurant sur les factures n'auraient pas d'utilité spécifique pour un cabinet dentaire et auraient également pu avoir été acquis pour les besoins du ménage privé du demandeur se situant dans le même immeuble que le cabinet dentaire. De plus, les factures n'auraient pas été établies au nom du demandeur, de sorte qu'il ne serait pas prouvé que ces factures aient été établies au nom et pour le compte de ce dernier.

---

[1] Voir TA 31 mai 2006, n° 20705 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 729 et les références y citées

Force est au tribunal de constater que les facture ... du 29 décembre 2005 (pièce numéro 1.1), ... du 21 décembre 2005 (pièce numéro 1.2), ...du 7 février 2005 (pièce numéro1.4), ... du 12 mars 2005 (pièce numéro 1.5), ...du 7 novembre 2005 (pièce numéro 1.6), ...du 31 janvier 2005 (pièce numéro 1.7), ... du 12 mars 2005 (pièce numéro 1.8), ... du 8 avril 2005 (pièce numéro 1.9), ... du 21 octobre 2005 (pièce numéro 1.11), … du 10 mai 2005 (pièce numéro 1.12) et Electricité … du 10 juin 2005 (pièce numéro 1.13) ne sont pas nominatives. Même à supposer que certains articles tel qu'un mitigeur, une fermeture de boîtes aux lettres, de la peinture, une rampe, une main courante et des installations électriques aient pu avoir été acquis dans un but professionnel, les factures n'étant pas émises au nom et pour le compte du demandeur, celui-ci reste en défaut de rapporter la preuve de l'existence matérielle de ces dépenses, c'est-à-dire que les dépenses alléguées ont causé une diminution effective de son patrimoine. Il s'ensuit que ces factures ne sont pas déductibles au titre de dépenses d'exploitation.

En ce qui concerne la facture … du 11 avril 2005 (pièce numréo 1.3), celle-ci a été émise au nom de Monsieur... et concerne une télécommande permettant l'entrée et la sortie sur un parking situé 20, rue de Strasbourg, à Luxembourg. Monsieur... résidait durant l'année d'imposition 2005 à titre privé et professionnel à la même adresse, de sorte qu'il peut être admis qu'un parking, ainsi que les frais liés à ce parking sont du moins partiellement liés à l'exploitation de son entreprise. Par contre, le demandeur est en défaut de rapporter la preuve que les frais mis en avant se rapportent exclusivement à l'exploitation de l'entreprise, tel que prévu aux articles 12 et 45 LIR. Il s'ensuit que le demandeur n'a rapporté la preuve quant à l'existence de ladite dépense d'exploitation et quant à son caractère déductible, c'est-à-dire la relation économique de la dépense alléguée avec la catégorie de revenu choisie. Ce volet du moyen est à rejeter pour ne pas être fondé. Il s'ensuit que la facture afférente n'est pas déductible au titre de dépenses d'exploitation.

En ce qui concerne la facture émise par la société ..., force est de constater qu'elle n'est pas datée, de sorte que le demandeur est en défaut de rapporter la preuve que cette dépense ait été effectuée au cours de l'année fiscale 2005. Par voie de conséquence cette dépense ne saurait être admise à titre de dépenses d'exploitation au titre de cette même année.

Quant aux frais de locaux

Dans sa déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2005, le demandeur a déclaré sous la rubrique « frais de locaux » le paiement de primes d'assurance à hauteur de …EUR. Néanmoins, le directeur a considéré que le demandeur n'aurait pas établi le caractère exclusivement professionnel de cette dépense, de sorte qu'une déduction à titre de dépenses d'exploitation n'a été admise qu'à hauteur de … EUR.

Dans le présent recours, le demandeur présente une somme d'un montant global de … EUR, documentée par trois pièces et numérotés de 2.1 à 2.3, qu'il entend déduire de ses recettes professionnelles de l'année 2005, en tant que dépenses d'exploitation pour frais de locaux. Le demandeur considère qu'il ressort clairement des paiements des

primes d'assurance versés en tant que pièces 2.1 à 2.3 quels frais seraient en relation avec le cabinet dentaire et quels autres frais seraient en relation avec son domicile privé, de sorte qu'un calcul au *pro rata* afin de déterminer le montant des primes d'assurance en relation exclusive avec l'exploitation de son cabinet dentaire pour l'année fiscale 2005 serait à opérer.

Le délégué du gouvernement ne prend pas position quant à ce poste.

Force est au tribunal de constater, que les pièces 2.2 et 2.3 concernant une assurance incendie « ...» se rapportent exclusivement au 2ième étage de l'immeuble auquel se situe le cabinet dentaire et contiennent expressément la mention « 2e étage/Cabinet dentaire », tandis que la pièce 2.1. se rapporte exclusivement au premier étage où si situe le domicile privé et contient la mention « 1er étage ». Il s'ensuit que les pièces 2.2 et 2.3 concernant l'assurance incendie, datées du 25 mars 2005 et 19 septembre 2005, se rapportent exclusivement à l'exploitation de l'entreprise, tel que prévu aux articles 12 et 45 LIR et doivent de ce fait être déductibles comme dépenses d'exploitation au *pro rata* des recettes professionnelles pour l'année 2005. Il s'ensuit que la facture 2.1 n'est pas déductible au titre de dépenses d'exploitation.

Quant aux fournitures dentaires

Dans sa déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2005, le demandeur a déclaré dans la rubrique « fournitures dentaires » des frais à hauteur de … EUR. Néanmoins, le directeur a considéré que le demandeur n'aurait pas établi le caractère exclusivement professionnel de cette dépense, de sorte qu'une déduction à titre de dépenses d'exploitation n'a été admise qu'à hauteur … EUR.

Dans le présent recours, le demandeur conteste qu'une somme de … EUR, qui avait été payée en tant qu'acompte d'une facture qui par la suite aurait été annulée ait été remboursée. En effet, il prétend que cette somme aurait été payée et non remboursée pendant l'année fiscale 2005 et qu'elle serait venue créditer des factures postérieures à celle qui a été annulée. Cette explication serait documentée par neuf pièces numérotés de 7.1 à 7.9. Le demandeur entend ainsi déduire la somme de 2.500 EUR de ses recettes professionnelles de l'année 2005, en tant que dépenses d'exploitation pour frais de fournitures dentaires.

Force est au tribunal de constater qu'une somme de … EUR a été payée par virement bancaire du 5 avril 2005 contenant comme communication « Facture 5030034 », se rapportant ainsi à la pièce numéro 7.3. Il ressort de la pièce numéro 7.2. que la facture numéro 5030034 de la société ...du 30 mars 2005, d'un montant de … EUR a été annulée, de sorte qu'en principe la société a procédé au remboursement de cette somme de … EUR. S'il ressort effectivement des pièces 7.5, 7.6, 7.7 et 7.8 que la société ...a émis pour l'année 2005, encore deux factures numérotés respectivement 5070008 et 5060020, en dates du 1er juillet 2005, respectivement 17 juin 2005, en l'absence de toute indication que les montants de ces factures ont été imputés sur la somme de … EUR et que de ce fait le demandeur n'aurait pas reçu le remboursement de cette somme, le

tribunal ne saurait retenir l'existence d'un tel crédit et admettre le non remboursement de la somme de … EUR suite à l'annulation de la facture numéro 5030034.

En ce qui concerne les pièces 7.4 et 7.9, force est au tribunal de constater que les factures numéros 6010005 et 6010039 ont été émises en 2006, de sorte que le demandeur est en défaut de rapporter la preuve que ces dépenses aient été effectuées au cours de l'année fiscale 2005, de sorte que cette dépense ne saurait être admise à titre de dépenses d'exploitation au titre de cette même année.

Quant aux frais de congrès et séminaires

Dans sa déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2005 le demandeur a déclaré dans la rubrique « congrès, séminaires » des frais à hauteur de … EUR. Néanmoins, le directeur a considéré dans sa décision du 27 mars 2012 sous le point 4 intitulé « En ce qui concerne la participation à des congrès et séminaires de perfectionnement » que le demandeur n'aurait pas appuyé ce montant par des pièces probantes puisque ces dépenses n'auraient pas été documentées par des justificatifs concluants, de sorte que le directeur, en l'absence d'explication supplémentaire, aurait procédé à un calcul forfaitaire des frais de séjour et d'hébergement et aurait alors admis une déduction qu'à hauteur de … EUR.

Dans le présent recours, le demandeur présente une somme pour frais « *normaux* », frais d'inscription, transport, hôtel et restauration d'un montant global de … EUR, documentée par des factures et tickets de caisse payés, versés en tant que pièces contenues dans une farde 15, étant composé de 12 volets, numéroté de 15.1 à 15.12 intitulés Aix en Provence, Paris, Mont à Mousson, Cap-Breton, Colmar, Luxembourg, Paris, Paris-Créteil, Strasbourg, Nice, Paris et Nice, qu'il entend déduire de ses recettes professionnelles de l'année 2005, en tant que dépenses d'exploitation.

Le délégué du gouvernement conteste seulement la déductibilité du montant de … EUR payé le 14 décembre 2005 à … tel que documenté par la pièce numérotée 15.12, concernant un séjour à Nice, au motif que le demandeur resterait en défaut de prouver le lien de ce montant avec son activité professionnelle, voire avec un congrès et autre séminaire liée à sa profession.

Force est au tribunal de constater que le demandeur a en date du 2 novembre 2012 versé une pièce supplémentaire concernant sa participation à un séminaire à Nice en date du 17 décembre 2005 au sujet du thème « laser en odonto-stomatologie », de sorte que le tribunal est amené à conclure que le demandeur a rapporté la preuve que le montant de … EUR payé le 14 décembre 2005 se rapporte exclusivement à l'exploitation de son entreprise, conformément aux articles 12 et 45 LIR. La même conclusion est à retenir en ce qui concerne les pièces numéros 15.1 à 15.12, à défaut de toute contestation de la partie étatique. Il s'ensuit que toutes les factures afférentes sont déductibles au titre de dépenses d'exploitation.

Quant aux frais relatifs à des livres et périodiques professionnels

Dans sa déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2005 le demandeur a déclaré dans la rubrique « livres et périodiques professionnels» des frais à hauteur de … EUR. Néanmoins, le directeur a considéré dans sa décision du 27 mars 2012 que le demandeur n'aurait pas appuyé ce montant par des pièces probantes puisque ces dépenses n'auraient pas été documentées par des justificatifs concluants, de sorte que le directeur en l'absence d'explication supplémentaire n'aurait alors admis une déduction qu'à hauteur de … EUR.

Dans le présent recours, le demandeur présente une somme d'un montant global de … EUR, documentée par huit factures et tickets de caisse payés, versés en tant que pièces et numérotés de 24.1 à 24.8, qu'il entend déduire de ses recettes professionnelles de l'année 2005, en tant que dépenses d'exploitation pour frais de livres et périodiques professionnelles.

Le délégué du gouvernement conteste la déductibilité du montant de dépenses des pièces numérotées 24.2, 24.3 et 24.8, au motif que les factures n'auraient pas été établies au nom du demandeur, de sorte qu'il ne serait pas prouvé que ces factures aient été établies au nom et pour le compte de ce dernier.

Force est au tribunal de constater que même si les livres achetés semblent tous être en relation avec la profession de dentiste, les factures 24.2, 24.3 et 24.8 n'étant pas émises au nom et pour le compte du demandeur, vu les contestations formelles de la partie étatique, celui-ci reste en défaut de rapporter la preuve de l'existence matérielle de ces dépenses, c'est-à-dire que les dépenses alléguées ont causé une diminution effective de son patrimoine.

En ce qui concerne les frais mis en avant sous les pièces 24.1, 24.4, 24.5, 24.6 et 24.7, le tribunal est amené à conclure que le demandeur a rapporté à suffisance la preuve que ces frais se rapportent exclusivement à l'exploitation de l'entreprise conformément aux articles 12 et 45 LIR, de sorte que la déduction de ces frais est admise au titre de dépenses d'exploitation.

Quant aux frais de fournitures

Dans sa déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2005 le demandeur a déclaré dans la rubrique « fournitures» des frais à hauteur de … EUR. Néanmoins, le directeur a considéré dans sa décision du 27 mars 2012 que le demandeur n'aurait pas appuyé ce montant par des pièces probantes puisque ces dépenses n'auraient pas été documentées par des justificatifs concluants, de sorte que le directeur, en l'absence d'explication supplémentaire, n'aurait alors admis une déduction qu'à hauteur de … EUR.

Dans le présent recours, le demandeur présente une somme d'un montant global de … EUR, documentée par quatorze factures et tickets de caisse payés, versés en tant que pièces et numérotés de 34.1 à 34.14, qu'il entend déduire de ses recettes professionnelles de l'année 2005, en tant que dépenses d'exploitation pour frais de fournitures.

Le délégué du gouvernement conteste la déductibilité de toutes les pièces du montant de dépenses, à l'exception des pièces 34.2, 34.3, 34.7 et 34.8, au motif que les factures n'auraient pas été établies au nom du demandeur ou de son cabinet dentaire, de sorte qu'il ne serait pas prouvé que ces factures aient été établies au nom et pour le compte de ce dernier et que le demandeur resterait ainsi en défaut de prouver le lien de ce montant avec son activité professionnelle et que différentes factures ne permettraient pas d'en déduire la nature exacte des articles.

Force est au tribunal de constater que seules les pièces 34.2, 34.3 se rapportent exclusivement à l'exploitation de son entreprise, conformément aux articles 12 et 45 LIR. Quant aux frais documentés par les pièces 34.1, 34.4, 34.5, 34.6, 3.11 et 34.12, ceux-ci correspondent davantage à un usage privé, de sorte que la déductibilité de ces frais au titre de dépenses d'exploitation n'est pas admise. En ce qui concerne les frais documentés par les pièces 34.7, 34.8, 34.9, 34.10, 34.13 et 34.14, si ceux-ci aient pu avoir été exposés dans un but professionnel, les factures n'étant par contre pas émises au nom et pour le compte du demandeur, la conclusion s'impose que celui-ci reste en défaut de rapporter la preuve de l'existence matérielle de ces dépenses, c'est-à-dire que les dépenses alléguées ont causé une diminution effective de son patrimoine. Par voie de conséquence, la déductibilité de ces factures au titre de dépenses d'exploitation n'est pas admise.

Quant aux frais de bureau

Dans sa déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2005 le demandeur a déclaré dans la rubrique « frais de bureau» des frais à hauteur de… EUR en achats de matériel de bureau, papier, enveloppes, encre, toner, stylos, crayons et autres articles de bureau nécessaires à la gestion de son cabinet de dentiste. Néanmoins, le directeur a considéré dans sa décision du 27 mars 2012 que le demandeur n'aurait pas appuyé ce montant par des pièces probantes puisque ces dépenses n'auraient pas été documentées par des justificatifs concluants, de sorte que le directeur en l'absence d'explication supplémentaire n'aurait alors admis une déduction qu'à hauteur de … EUR.

Dans le présent recours, le demandeur présente une somme d'un montant global de … EUR, documentée par la farde numéro 41, contenant trente factures et tickets de caisse payés, versés en tant que pièces et numérotés de 41.1 à 41.30, qu'il entend déduire de ses recettes professionnelles de l'année 2005, en tant que dépenses d'exploitation pour frais de bureau. D'après le demandeur le montant de … EUR semble être une limite économique en frais de bureau fixée arbitrairement à ce montant par l'administration, et demande partant à ce que la totalité de la somme de … EUR lui soit reconnue comme dépenses d'exploitation déductibles de ses recettes professionnelles en 2005.

Le délégué du gouvernement conteste la déductibilité des frais de bureau au motif que le demandeur resterait en défaut de prouver le lien de ces montants avec son activité professionnelle puisque les articles figurant sur les factures n'auraient pas d'utilité spécifique pour un cabinet dentaire et auraient également pu avoir été acquis pour les besoins du ménage privé du demandeur. De plus, les frais de bureau sembleraient

disproportionnés par rapport à l'activité professionnelle d'un médecin-dentiste, de sorte que la somme de …EUR retenu par le directeur serait largement suffisante et justifiée.

Aux termes de l'article 45 (1) LIR les dépenses d'exploitation répondant à la définition générale - telle qu'énoncée ci-dessus : « *Sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise* » - ne connaissent pas de limitation quant à leur montant, de sorte qu'une limite forfaitaire serait contraire à ce principe, puisque le contribuable est seul juge de l'opportunité de la dépense et de son importance. Il suffit en l'espèce au demandeur d'établir la cause professionnelle de ces frais en établissant le lien causal exclusif entre l'activité de l'entreprise, en l'occurrence de l'activité professionnelle de médecin-dentiste et la dépense engagée.

Force est au tribunal de constater que même si toutes les pièces semblent être en relation avec des frais de bureau, seuls les factures 41.5, 41.10, 41.12, 41.15, 41.19, 41.20, 41.26, 41.27 ont été émises au nom et pour le compte du demandeur et remplissent partant les conditions prévues aux articles 12 et 45 LIR et sont donc déductibles en tant que dépenses d'exploitation. En ce qui concerne les factures restantes, le demandeur reste en défaut de rapporter la preuve de l'existence matérielle de ces dépenses, c'est-à-dire que les dépenses alléguées ont causé une diminution effective de son patrimoine, les factures n'étant pas émises à son nom, de sorte qu'une déduction au titre de dépenses d'exploitation n'est pas admise.

Quant aux frais relatifs à des fournitures pour laser

Dans sa déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2005 le demandeur a déclaré dans la rubrique « fournitures pour laser » des frais à hauteur de … EUR. Néanmoins, le directeur a considéré dans sa décision du 27 mars 2012 que le demandeur n'aurait pas appuyé ce montant par des pièces probantes puisque ces dépenses n'auraient pas été documentées par des justificatifs concluants, de sorte que le directeur, en l'absence d'explications supplémentaires, n'a admis une déduction qu'à hauteur de … EUR.

Dans le présent recours, le demandeur présente une somme d'un montant global de … EUR, documentée par cinq factures et tickets de caisse payés, versés en tant que pièces et numérotés de 42.1 à 42.5, qu'il entend déduire de ses recettes professionnelles de l'année 2005, en tant que dépenses d'exploitation pour frais de fournitures, tout en précisant que les pièces 42.2 à 42.5 correspondraient à des travaux de maintenance effectuer sur un laser médical.

Le délégué du gouvernement n'a pas pris position quant à ce poste.

Force est au tribunal de constater que le demandeur a rapporté la preuve que tous les frais mis en avant et documentés par les pièces 42.1 à 42.5 se rapportent exclusivement à l'exploitation de son entreprise, conformément aux articles 12 et 45 LIR, en ce que ces dépenses se rapportent à des travaux de maintenance, ainsi que des pièces de rechange concernant le laser médical utilisé exclusivement pour les besoins de

l'exploitation du cabinet dentaire du demandeur. Il s'ensuit que les factures afférentes sont déductibles au titre de dépenses d'exploitation.

Quant aux frais relatifs au système informatique

Dans sa déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2005 le demandeur a déclaré des frais à hauteur de … EUR à titre de frais en relation avec son système informatique. Néanmoins, le directeur a considéré dans sa décision du 27 mars 2012, sous le point intitulé « En ce qui concerne d'autres frais », que le demandeur n'aurait pas appuyé ce montant par des pièces probantes puisque ces dépenses n'auraient pas été documentées par des justificatifs concluants, de sorte que le directeur en l'absence d'explications supplémentaires du demandeur n'a admis aucune déduction.

Dans le présent recours, le demandeur présente une somme d'un montant global de … EUR, documentée par huit factures et tickets de caisse payés, versés en tant que pièces et numérotés de 43.1 à 43.8, qu'il entend déduire de ses recettes professionnelles de l'année 2005. Le demandeur précise qu'étant strictement lié à son secret professionnel, son matériel informatique serait strictement séparé de l'utilisation de celui de sa famille et de ses patients, de sorte qu'il aurait une utilisation strictement professionnelle pour les besoins de l'exploitation de son cabinet dentaire.

Le délégué du gouvernement conteste la déductibilité de toutes les factures à l'exception de la pièce numéro 43.7 au motif que le demandeur resterait en défaut de prouver le lien de ces montants avec son activité professionnelle puisque les articles figurant sur les factures n'auraient pas d'utilité spécifique pour un cabinet dentaire et auraient également pu avoir été acquis pour les besoins du ménage privé du demandeur, notamment pour les besoins scolaires de ses enfants. De plus, les factures n'auraient pas été établies au nom du demandeur, de sorte qu'il ne serait pas prouvé que ces factures aient été établies au nom et pour le compte de ce dernier.

Force est au tribunal de constater qu'effectivement, tel que correctement relevé par le délégué du gouvernement, le demandeur est en défaut, à l'exception de la facture versée en tant que pièce 43.7 émise par l'entreprise Lux Computer Partner en date du 24 avril 2005, de rapporter la preuve que les frais mis en avant se rapportent exclusivement à l'exploitation de son cabinet dentaire, conformément aux articles 12 et 45 LIR. De plus, les factures n'étant pas émises au nom et pour le compte du demandeur, à l'exception de la pièce 43.7 précitée, celui-ci reste en défaut de rapporter la preuve de l'existence matérielle de ces dépenses, c'est-à-dire que les dépenses alléguées ont causé une diminution effective de son patrimoine. Il s'ensuit que le montant de la facture 43.7 est déductible au titre de dépenses d'exploitation car la relation économique entre cette facture et l'exploitation du cabinet dentaire est établie. Pour le surplus, il n'y a pas à admettre la déductibilité des frais au titre de dépenses d'exploitation.

Au final, le tribunal est encore amené à préciser que si les paragraphes 243 et 244 AO s'appliquent dans l'instance de réclamation devant le directeur des contributions directes, qui peut donc réformer le bulletin qui fait l'objet de la réclamation au

désavantage du réclamant, les juridictions de l'ordre administratif ne peuvent pas statuer *in pejus*, conformément à l'article 97 (3) point 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996[2], de sorte que les montants tels que retenus par le directeur dans sa décision du 27 mars 2012 doivent être reconnu au demandeur.

Eu égard à la solution du litige, il y a lieu de partager les frais de justice et de les mettre à charge de chacune des parties à hauteur de la moitié.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

partant, réforme la décision directoriale du 27 mars 2012 en ce sens où il y a lieu de prendre en compte à titre de dépenses d'exploitation parmi les frais repris à l'annexe numéro 2 de la décision ministérielle et telle que numérotée par le demandeur, les frais suivants : 2.2 , 2.3, 15.1 à 15.12, ainsi que la pièce supplémentaire versée en date du 2 novembre 2012 concernant le séminaire à Nice en date du 17 décembre 2005, les pièces 24.1, 24.4, 24.5, 24.6, 24.7, 34.2, 34.3, 41.5, 41.10, 41.12, 41.15, 41.19, 41.20, 41.26, 41.27, 42.1 à 42.5 et 43.7 ;

renvoie le dossier au directeur afin qu'il procède à l'exécution du présent jugement ;

déclare le recours en réformation non justifié pour le surplus ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

fait masse des frais et les partage par moitié entre les deux parties à l'instance..

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Andrée Gindt, juge,
Hélène Steichen, attaché de justice,

---

[2]Trib. adm.. 16 février 2011, n° 24142b du rôle, confimé sur ce point par l'arrêt de la Cour adm. 27 juillet 2011, n°28150C du rôle, Pas. adm. 2012, V°Impôts, n°750

et lu à l'audience publique extraordinaire du 22 juillet 2013 par le vice-président, en présence du greffier Michèle Hoffmann

s. Michèle Hoffmann s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 22 juillet 2013

Le Greffier du Tribunal administratif